

A. I. N° - 274068.0015/15-3
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEPE COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06.02.2019

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0207-05/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Razões de defesa não são suficientes para elidir a autuação. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 04/12/2015, reclama crédito tributário no valor total de R\$292.222,59, através da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1 - 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$292.222,59, constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias no exercício de 2012 e 2013, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recurso provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9 para o ano de 2012; e ANEXOS 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17 e 18 para o ano de 2013, que fazem parte dos autos, às fls. 10/62, que são parte integrante do CD/Mídia de fl. 63 e cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 64). Lançado ICMS no montante de R\$292.222,59.

Enquadramento: Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, c/c os art. 13, inc. II, da Portaria 445/98.

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls. 82/101, alegando tempestividade com arrimo no art. 123, do RPAF, aprovado Decreto nº 7.629/99, pelas razões que passo a expor:

Informa dedicar-se à fabricação e ao comércio de uma grande variedade de bens de consumo, sendo a maioria, produtos alimentícios e de limpeza/higiene, e que mantém unidade de distribuição (“CD”) no Município de Camaçari, neste Estado. Trata-se, portanto, do estabelecimento objeto da autuação fiscal.

Observa que fica sujeito a apurar e pagar o ICMS-Circulação, onde todos os seus estabelecimentos obedecem a rígidos procedimentos destinados a garantir o fiel cumprimento da – complexa – legislação tributária que estrutura a incidência do imposto neste Estado. Mesmo

assim, diz que recebeu o Auto de Infração em epígrafe, em que a Fiscalização exige ICMS e multa apurados via levantamento de estoque.

Registra que o Fisco Estadual valeu-se de procedimento especial de levantamento de estoque regrado pela Portaria nº 445/98 da SEFAZ-BA, imputando o suposto descumprimento dos seguintes dispositivos da legislação tributária, que destaca.

LEI N° 7.014/96

“Art. 23-A Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:”

(...)

“II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque: a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado; b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado; c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado; d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei; e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”

(...)

“Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

PORTRARIA N° 445/98

*“Art. 13. No caso de existência tanto de **omissão de entradas como de saídas de mercadorias**, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

(...)

“II – o valor da omissão de entradas é maior que o da omissão de saídas, caso em que:

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no **preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto** (RICMS/97, art. 2º, § 3º);*

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

*e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo **em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas**, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.”*

Em síntese, observa que a Fiscalização utilizou o procedimento de levantamento de estoque. Ao final dele, concluiu pela omissão de entradas, o que, segundo a legislação, autoriza a presunção de que essas entradas não foram tributadas na saída, com o que se cobra o ICMS correspondente junto ao adquirente (no caso, a Impugnante).

Diz que a d. autoridade Fiscal anexou ao Auto de Infração dezoito demonstrativos, oito para cada ano (2012 e 2013). Os demonstrativos que resumem as conclusões do Fisco e o método utilizado

são os demonstrativos 1 (para 2012) e 10 (para 2013). As colunas desses dois demonstrativos tiram as conclusões da autuação, como o “valor da omissão” e o “ICMS” dito devido. Essas duas planilhas, por sua vez, extraem seus dados dos respectivos outros sete demonstrativos de cada período (em que serão identificadas inconsistências de premissas, que provam a inconsistência do próprio método fiscal, bem como fragilidades subsidiárias e pontuais).

Pontua, que cabe desde logo adiantar, que a fiscalização empreendida não pode ser acatada como consistente, seja em razão de vícios que a fulminam de nulidade, seja porque suas presunções específicas não se sustentam, conforme veremos a seguir.

- *DA ARGUIÇÃO DA NULIDADE*

Salienta que é preciso reconhecer que o Auto de Infração em questão padece de vícios que o cominam de nulidade absoluta, impossibilitando o lançamento fiscal nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como o desenvolvimento de uma defesa pautada em situações claras e concretas.

Diz que o lançamento não foi realizado com o devido respeito à legislação e à vinculação plena que limita a atividade de constituição do crédito tributário, sendo impreciso, errôneo e obscuro, ensejando flagrante violação ao direito da Impugnante à ampla defesa.

Observa que as descrições da acusação e os textos legais invocados pela I. Fiscalização, *data venia*, sequer erigem normas claramente passíveis de infringências específicas. O Fisco apenas levantou diversas normas afeitas ao levantamento de estoque, sem especificar alínea e inciso ditos infringidos, ou aplicáveis. Com feito, a Impugnante se vê na situação de responder a acusações com base no lacônico descritivo acima, que pouco ou nada explica; a Impugnante teve de basear sua defesa na análise de dezoito planilhas prolixas e confusas, tentando melhor deduzir o que quis dizer a d. Autoridade Tributária.

Diz que, com o devido respeito, é certo que a I. Fiscalização limitou-se a citar dispositivos legais que não constroem normas precisas passíveis de infringências, que, além disso, não se pode extrair com clareza nem da peça acusatória, nem dos extensos e complexos demonstrativos que a ela, sem explicações maiores, foram anexos.

Registra, também, que é preciso justificar a razão pela qual o Fisco aplicou o levantamento de estoque, verdadeira técnica de arbitramento, a uma empresa sólida e com escrita fiscal e emissão de documentos sabidamente constante e regular. Tampouco isso se pode admitir, pena de banalização indevida do uso de presunções.

Após citar dispositivos do RPAF/BA (art. 18, IV, arts. 20 e 21), salienta que a I. Fiscalização Estadual não trouxe quaisquer elementos concretos – documentos ou provas – capazes de demonstrar a suposta conduta meramente descrita. Com efeito, as acusações não se fizeram acompanhar de notas fiscais, livros fiscais, enfim, de nenhum documento que concretamente as provasse ou, quando menos, as sugerisse.

Diz, portanto, que é fato incontestável que o Auto de Infração ora combatido padece de todos esses vícios, devendo por isso ser anulado por esta d. Autoridade Julgadora, por patente violação ao direito à ampla defesa da Impugnante.

- *4. IMPROCEDÊNCIA MATERIAL DA AUTUAÇÃO*

- *4.1 - Explicação do método e das bases de dados do fisco*

Registra que a essa altura cabe explicar mais detalhadamente o que se entendeu – com muita dificuldade e claro cerceamento de defesa – do método utilizado pela d. Autoridade Fiscal.

Diz que a Fiscalização, de maneira estanque, isto é, dentro de cada ano e sem considerar os períodos imediatamente anterior e posterior (confessadamente, o levantamento deu-se “por exercício”), realizou o procedimento de levantamento de estoque da seguinte maneira:

Primeiramente tomou a quantidade existente, no registro de estoque da Impugnante, dos produtos por ela comercializados, no começo de cada ano (“T-0”); assim, por exemplo, partiu de

uma quantidade “x_estoque1” do produto “A” em 01.01.2012; feito isso, a Fiscalização deduziu as saídas (“y”) e somou as entradas (“z”) conforme as quantidades das notas fiscais de saída e de entrada registradas ao longo do ano, chegando a uma quantidade “x2” (irreal); após, comparou “x2”, obtido segundo esse método, com “x_estoque2”, que é a quantidade do produto “a” efetivamente constante do registro de estoque da Impugnada ao final do período (“T-1”).

Traduzindo esse procedimento numa fórmula que contenha as variáveis acima, assim descreve:

- “T_0” = primeiro de janeiro do ano-calendário autuado;
- “T_1” = trinta e um de dezembro do ano-calendário autuado;
- “X_estoque1” = a quantidade de determinado produto constante do registro de estoque da Impugnante em “T-0”;
- “Y” = a quantidade de saídas dessa mesma mercadoria, mas segundo as escriturações de notas fiscais, não segundo os registros de estoque;
- “Z” = a quantidade de entradas dessa mesma mercadoria, mas segundo as escriturações de notas fiscais, não segundo os registros de estoque;
- “X_estoque2” = a quantidade de determinado produto constante do registro de estoque da Impugnante em “T-1”;
- VMP = Valor médio do produto;
- **Obtém-se a fórmula:** “ICMS” = o ICMS cobrado no A.I. =

$$= \text{Alíquota} \times \{ \text{VMP} \times [(\text{X_estoque1} - \text{Y} + \text{Z}) - \text{X_estoque2}] \}$$

Registra que, o que há de fundamental em relação ao método, são os termos entre parênteses (“X_estoque1” – “Y” + “Z”). Produto por produto, o valor obtido com essa parte da fórmula entre parênteses reflete o estoque final segundo o Fisco, isto é, o resultado do estoque inicial (tomado como dado correto) menos as entradas, mais as saídas obtidas a partir das notas fiscais escrituradas.

Depois de obtido esse estoque final segundo o fisco, apurou-se a suposta omissão calculando-se a diferença entre esse estoque final e o estoque final constante do registro de estoque da Impugnada.

Neste contexto, diz que, por exemplo, no “Anexo 1”, a linha 9 da planilha. Assinala que se trata do produto “ADES ABACAXI TB 12x1L”. Segundo a Fiscalização, o estoque inicial de 2012 era de 1.512 unidades (coluna “EI/A”). Ao longo do ano entraram 39.125 (coluna “ENTRADAS/B”) e saíram 38.125 (coluna “SAÍDA/B”) unidades desse produto. Com isso, obtém-se o que deveria ser o estoque final:

$$\text{Estoque final} = \text{estoque inicial} + \text{entradas} - \text{saídas}$$

$$\text{Estoque final} = 1.512 + 39.125 - 38.125 = 2.512.$$

No entanto, diz que, segundo a Fiscalização o registro de estoque (final) da Impugnante contabilizou 2.291 unidades desse produto (coluna “EF/D”) ao final do período, havendo, portanto, uma diferença de 187 unidades “faltantes” e por isso presumidamente seriam entradas não sujeitas à tributação.

Passo seguinte, diz que, a essa altura a defesa enveredará para o item 4.2. em que aduz que ficará cabalmente demonstrada a incongruência do método fiscal, que reside justamente na impossibilidade de cruzamento estanque das bases de dados escolhidas.

- 4.2 - Incongruência do Método

Explica que a d. Autoridade Fiscal ao final das “planilhas-mães” 1 e 10 (o abaixo é extraído da 1, mas há um quadro equivalente para a 10), que:

NOTA:					
1 - OS VALORES DO EI FORAM TRANSFERIDOS DO DEMONSTRATIVO DE INVENTÁRIO - 2011 - ANEXO 2.					
2 - OS VALORES DAS ENTRADAS FORAM TRANSFERIDOS DO DEMONSTRATIVO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - ANEXO 3.					
3 - OS VALORES DE NF SAÍDA FORAM TRANSFERIDOS DO DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS - ANEXO 4.					
4 - OS VALORES DO EF FORAM TRANSFERIDOS DO DEMONSTRATIVO DE INVENTÁRIO - 2012 - ANEXO 5.					
5 - OS VALORES DOS PEÇOS FORAM TRANSFERIDOS DOS ANEXOS 2, 3, 4 E 5 CONFORME O CRITERIO.					
6 - O PRECENTUAL FOI TRANSFERIDO DO DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA PROPORÇÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS - ANEXO 6.					

E prossegue, legendando que:

LEGENDA:
SIT = SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA
EI = ESTOQUE INICIAL
EF = ESTOQUE FINAL
MVA = MARGEM DE VALOR AGREGADO
PME = PREÇO MÉDIO ENTRADA
PMS = PREÇO MÉDIO DE SAÍDA
PEI = PREÇO ESTOQUE INICIAL
PEF = PREÇO ESTOQUE FINAL
ALIQ = ALIQUOTA

- 4.2 Inconsistência Insanável do Método Fiscal

Bem visto o procedimento fiscal, diz que três problemas fundamentais, correlatos, devem ser expostos. E a correlação entre esses três problemas eiva de inconsistência o inteiro trabalho fiscal, quais sejam:

1. **(disparidade da base de dados)**: segundo admite o próprio Fisco, os montantes das saídas foram transferidos do “demonstrativo das saídas – anexo 4”, e os das entradas, “do demonstrativo de nota fiscal de entrada – anexo 3” – ou seja, as quantidades em que se baseou o Fisco para dizer que a quantidade final de estoque registrada pela Impugnante seria irreal saíram dos livros fiscais de entrada e de saída das notas fiscais, isto é, de outra base de dados, dotada de outro procedimento;
 2. **(descompasso temporal)** Ocorre que a movimentação do estoque não acompanha a emissão/escrituração das notas fiscais de entradas e saídas; ou seja, uma transferência de mercadoria tendo a Impugnante como destinatária pode suscitar a imediata alteração do inventário (estoque), mas a nota fiscal será escriturada vários dias depois; isto é, no momento 1 há a transferência física dos bens, a *emissão* (mas não a escrituração) da nota fiscal, bem como a transferência no registro de estoque, mas apenas no momento 2 é que será escriturada essa nota fiscal, que, assim, aparecerá em momento posterior no registro das entradas da Impugnante;
 3. **(análise estanque por ano)** Segundo admite o próprio Fisco, os levantamentos foram feitos de maneira estanque por ano, “por exercício” – e isso fica claro a partir dos demonstrativos fiscais: para o ano de 2012, não foram considerados quaisquer documentos ou registros do final de 2011 ou do começo de 2013, e para 2013, não foram considerados quaisquer dados do fim de 2012 ou do começo 2014.
- **CORRELACÃO** entre os três problemas acima: a disparidade da base de dados (problema 1) implica o descompasso temporal (problema 2), e o descompasso temporal, aliado ao levantamento estanque por ano (problema 3) implica a indevida desconsideração de entradas e saídas ocorridas no final do ano anterior e no começo do ano posterior ao do período autuado.

Exemplificando, assim observa: o estabelecimento autuado recebe mercadoria em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa. A nota fiscal “X” é emitida pelo estabelecimento emissor para o estabelecimento autuado em 29/12/2012. Por se tratar de uma operação de transferência o sistema “SAP” já transfere para o estoque do estabelecimento recebedor (autuado) a mercadoria objeto da nota fiscal “X”, que só será escriturada fisicamente no estabelecimento autuado em 01/01/2013. Ou seja, existe um descasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque.

Diz que tal exemplo é para demonstrar aos I. Julgadores do presente PAF que é absolutamente impossível a igualdade aritmética entre estoque inicial, mais entradas menos saídas de NNFF registradas, de um lado, e estoque final, de outro, se for considerado qualquer período isoladamente, seja um ano, seja um mês, seja um dia, no caso de uma empresa de grande porte. Seguindo esse procedimento em qualquer período estanque e sobre a escrita fiscal de qualquer

empresa ativa, mesmo que de médio porte, será sempre inevitável a apuração de diferenças: ela ocorrerá em 100% das vezes, já por imposição lógica, já por demonstração empírica (A.I. em tela).

- 4.3 - *Inobservância da Portaria nº 445/1998*

Observa que, pelas razões expostas acima, a metodologia utilizada pela d. Fiscal não obedeceu com rigor o que dispõe a própria norma que trata do levantamento de estoque (Portaria nº 445/1998):

“Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:”

“I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;”

Diz que o levantamento não se pautou por esse “*criterioso rigor na quantificação*”. Para atingi-la, a norma dispõe que esse rigor recairá sobre as “*quantidades entradas*” e sobre as “*quantidades saídas*”. Nada diz, contudo, quanto à base de dados (isto é, que livros e que documentos) devem ser utilizados. O que é fora de dúvida é que as quantidades de entradas e saídas de que fala a norma só podem ser (devem ser) as efetivas quantidades, não apenas as já registradas. Foi exatamente isso e o fato de se tomar exercícios de maneira estanque que geraram a nítida e insanável incongruência que fulmina o Auto de Infração em questão.

- 4.4 - *Prova da Inconsistência*

Descreve que, para deixar ainda mais claro a fragilidade do Auto de Infração, diz fazer prova, positivamente, que a adoção de períodos estanques opera diferenças substanciais nos resultados. A mídia digital anexa (doc. 03) retrata operações que, embora ocorridas no final de um ano, foram escrituradas apenas no começo do outro, gerando as distorções.

Pede para ver o produto “ARISCO TEMP S/PIMENTA CP 24X300GR”. Ele se encontra na linha 195 do “Anexo 1” do Auto de Infração. Segundo o levantamento fiscal, diz que houve, com relação a esse produto, omissão de saídas em 712 unidades. Contudo, em 30.12.2011 a Impugnante recebeu 720 unidades desse produto, conforme a Pasta “2012”, aba “2011”, da mídia digital anexa (doc. 03).

Diz que essas 720 unidades, em 2011, já entraram para o estoque da Autuada, via sistema SAP. No entanto, por ter sido a nota fiscal em questão (nº 121232) escriturada apenas em 02.01.2012 pela Impugnante, a Fiscalização **computou (em duplicidade) em seu cálculo essa entrada (que já estava no estoque inicial)**. Se a Fiscalização tivesse considerado essa entrada corretamente, isto é, como ocorrida em 2011 e não em 2012, teria apurado uma “omissão de entrada” de singelas oito unidades (712 - 720), e não uma “omissão de saída” de 720.

No entanto, aduz que, equivocadamente, a Fiscalização considerou em duplicidade essa entrada, isto é, uma vez ao tomar o inventário da Impugnante em 01.01.2012 como “dado”, e outra ao contabilizar a entrada por no âmbito de seu cálculo das “diferenças”. E por quê? Questiona. Apenas porque a nota fiscal foi escriturada em 2012. Para ficar ainda mais evidente essa situação, diz, que faz questão de colar abaixo as linhas em questão.

DADOS CORRETOS (ENTRADA DE 720 COMPUTADA EM DUPLICIDADE)									
Dt Emissao	Dt Escrit	Cfop Código	Est Escriturador	Cpf Cgc Emitente	Razao Social Emitente	Merc Código	Nome	Quantidade	
30/12/2011	02/01/2012	2.152	61.068.276/0026-54	61.068.276/0306-07	UNILEVER BRASIL LTDA	11.956	ARISCO TEMP S/PIMENTA CP 24X300GR	720	
DIFERENÇA APURADA PELO FISCO (“OMISSÃO” DE 712)									
CÓDIGO	NCM	DESCRIÇÃO	SIT	EI ¹	ENTRADAS ²	SAIDA ³	EF ⁴	QUANT OMISSÃO	
				A	B	C	D	E=(C+D)-(A+B)	F=(A+B)-(E+D)
‘11956’	‘21039021’	ARISCO TEMP S/PIMENTA CP 24X300GR	1	908.000	21.128.000	20.058.000	1.266.000	0.000	712.000

Assevera que essa situação se repete “n” vezes, sendo que a mídia digital anexa apenas traz exemplos dessa flagrante inconsistência (que há também para 2013 – v. pasta “2013” do CD). E há casos em que a “omissão apurada é exatamente o que deixou de ser computado ou foi computado em duplicidade pela I. Sra. Fiscal de Rendas.

Diz que é o caso do produto “ARISCO MAI LIGHT PET 12X500GR”. Pede para observar que a fiscalização apurou um excesso de saídas de 150 unidades, quando a Impugnante recebera em 28.11.2011 exatamente 150 unidades, computadas em duplicidade pelo Fisco por ter a nota fiscal (nº 121147) sido escriturada em 02.01.2012. Nesse caso, assegura que não haveria qualquer omissão a acusar.

DADOS CORRETOS (ENTRADA DE 150 COMPUTADA EM DUPLICIDADE)									
Dt Emissao	Dt Escrit	CfopCodigo	Est Escriturador	Cpf Cgc Emitente	Razao Social Emitente	Merc Código	Nome		Quantidade
28/12/2011	02/01/2012	2.152	61.068.276/0026-54	61.068.276/0306-07	UNILEVER BRASIL LTDA	76167	ARISCO MAI LIGHT PET 12X500GR		150
DIFERENCA APURADA PELO FISCO (“OMISSÃO” DE 150)									
CODIGO	NCM	DESCRÍPCAO			SIT	EI ¹	ENTRADAS ²	SAIDA ³	EF ⁴
		A	B	C	D	E=(C+D)-(A+B)	F=(A+B)-(E+D)		
76167	21039011	ARISCO MAI LIGHT PET 12X500GR		1	245,000	3.449.000	3.240.000	304.000	0,000
									150.000

Registra que há ainda todos os outros exemplos constantes das planilhas “2011”, “2013” (pasta “2012”), “2012” e “2014” (pasta “2013”), conforme destaca na defesa às fls. 95, 96 e 97 dos autos.

Isto posto, diz que **comprovadamente**, os vícios em questão são recorrentes, dando cabo por completo da presunção que a Fiscalização pretendeu estabelecer contra a Impugnante. Assevera que há muitas operações ocorridas no final de um exercício e registradas no outro, gerando, assim, duplicidades e faltas de computação, de parte a parte.

Com isso, entende haver demonstrado a improcedência absoluta do trabalho fiscal, lavrado em bases carentes de qualquer solidez, por valer-se de cruzamentos de bases de dados diversas e temporalmente necessariamente incompatíveis entre si.

• 5. INCONSISTÊNCIAS SUBSIDIÁRIAS

Diz que, tirando a evidente improcedência do trabalho fiscal em seu todo, isto é, em seu método, premissas e estrutura, há ainda inconsistências outras, subsidiárias, que devem ser afastadas caso o d. Órgão Julgador venha a manter o racional da acusação.

- 5.1 - Aplicações da alíquota interna para todas as omissões.

Diz que o Fisco aplicou a todas as omissões a alíquota de 17%. Considerou-as todas como saídas internas, isto é, vendas para dentro do próprio Estado da Bahia. Do ponto de vista matemático e no contexto da própria presunção, essa presunção e esse cálculo estão equivocados. A d. Fiscal deveria ter obtido um coeficiente que refletisse a importância (valor) das operações interestaduais frente ao total das operações dos períodos, levando em conta, ainda, a proporção entre as vendas ao Centro-Sul (alíquota de 7%) e ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste (alíquota de 12%).

Invoca, que a seguinte fórmula deveria ter sido utilizada para se calcular o crédito tributário.

ICMS = “ICMS operações internas” + “ICMS operações interestaduais 7%” + “ICMS operações interestaduais 12%”.

Por sua vez, diz que o termo “ICMS operações interestaduais 7%” deveria ter sido obtido por meio da seguinte fórmula: = Valor das omissões x 7% x coeficiente de operações interestaduais tributadas a 7% ao longo dos períodos autuados.

Assevera que reduziria significativamente o valor da autuação, mas a Fiscalização não se deu ao trabalho de calcular as proporções desses três tipos de operação a fim de melhor refletir o que seria a realidade da tributação das operações ditas omitidas.

Diz que se trata de um argumento com base no qual a nulidade do Auto de Infração deve igualmente ser decretada – ou, ao menos, certamente minorado o débito, com a aplicação da alíquota interestadual à proporção em que sejam interestaduais as operações ditas “omissas”.

- 5.2 - Indevida desconsideração de crédito presumido

Assinala que a Fiscalização deixou de aplicar às omissões correspondentes a saídas interestaduais, o crédito presumido de 16,67% do valor do ICMS destacado na nota fiscal (art. 2º do Decreto n° 7.799/00). Considerou todas as omissões como vendas internas, muito embora o CFOP 6.102 (vendas interestaduais) haja composto o cálculo do próprio coeficiente de operações tributadas (“Anexos” 6, 7, 8 e 9, e 15, 16, 17 e 18, aba “OUTROS CFOP”).

Diz tratar-se de um argumento do qual se pode deduzir a nulidade do Auto de Infração, ou no mínimo, a aplicação ao débito do crédito presumido de 16,67%, à proporção das saídas interestaduais em relação às internas, de acordo com os coeficientes que deveriam ter sido obtidos pela Fiscalização, nos termos já explicados acima.

- 5.3 - *Inclusão de baixas decorrentes de roubo, perda ou deterioração na composição do “Valor Tributável”*

Registra que, para o cálculo do coeficiente de operações tributadas, a Fiscalização incluiu na coluna “VLTRIB” (“Anexos” 6, 7, 8 e 9, e 15, 16, 17 e 18, aba “RESUMO”) os “lançamentos efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração” (CFOP 5.927), quando esses eventos não estão sujeitos ao ICMS, por não constituírem circulação de mercadoria sujeita à incidência do tributo estadual.

Entende que isso reduziria as omissões (supostas) passíveis de tributação, quando da transferência dos dados, de modo que, por isso, está majorada a autuação, caso seja mantida.

• **6. CANCELAMENTO DA MULTA**

Diz que, sem dúvidas, também, a multa imposta deve ser cancelada, como todo o Auto de Infração. Contudo, caso seja mantida a autuação – o que não se entenderia –, é certo que a multa de 100% tem de ser cancelada. Ou então, ao menos, reduzida.

Aduz que a Impugnante demonstrou a incorreção do trabalho fiscal. Caso ele seja mentido, no entanto, estará se tratando de uma escolha de método de apuração, isto é, estará se dando pela regularidade do levantamento empreendido pelo Fisco.

Seja como for, diz que já provou a razão das diferenças apontadas, diferenças essas que não decorrem de nenhuma infração, mas do método de apuração, do período e das bases de dados escolhidos pela Fiscal Autuante.

Nada, portanto, nenhuma conduta há que possa ensejar a aplicação de multa.

• **7. DILIGÊNCIA**

Diz que, apesar da clareza dos dados ora adunados e das razões lançadas, que provam a improcedência do trabalho fiscal, caso este d. Órgão Julgador entender necessário, requer a baixa em diligência ou perícia fiscal, tal como permitem o §3º do art. 123 c/c 145 do Decreto Estadual nº 7.629/1999.

Salienta que, a diligência – embora entenda prescindível, pois o racional da acusação já foi afastado – servirá para que se responda e se confirme que as “omissões” apontadas decorrem das incongruências procedimentais lançadas.

Desde logo, se o caso, requer que a Fiscalização reelabore os demonstrativos, dessa vez considerando deixando de considerar de maneira estanque os anos-calendários autuados, e, considerando as operações ocorridas nos respectivos períodos, tomando o cuidado de evitar as evidentes distorções elencadas.

• **8. PEDIDO**

Ante o exposto, respeitosamente, requer sejam as razões de impugnação acolhidas e reconhecida a documentação ora juntada, que comprova o direito alegado, e, por consequência cancelada a acusação impugnada.

Caso assim entenda necessário este I. Órgão Julgador, requer a baixa em diligência, nos termos detalhados acima.

Subsidiariamente, caso ainda assim mantido o racional do Auto de Infração, requer sua redução nos termos constatados em diligência, bem como em razão da aplicação das reduções decorrentes das falhas apontadas nos itens 5.1 a 5.3.

A Auditora Fiscal apresenta Informação Fiscal de fls. 122/131, onde primeiramente destaca os termos da autuação, para em seguida apresentar suas contrarrazões, que a seguir passo a descrever:

I. NULIDADE

Diz que a impugnante alega que (1) os lançamentos fiscais infringiram o art. 142 do CTN, sendo imprecisos, errôneos e obscuros; que (2) as descrições das acusações e os textos legais sequer

erigem normas claramente passíveis de infringência; que (3) estão amparados em planilhas e demonstrativos confusos; que (4)em relação às multas e juros de mora, tem-se também flagrante a sua nulidade, por violação ao art. 142 de CTN; que (5) o fisco teria de justificar a razão pela qual aplicou o levantamento quantitativo de estoque; que (6) os dispositivos legais citados não constroem normas precisas passíveis de infringências e não se pode extrair com clareza qualquer explicação, indo contra o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99; que (7) a lei permite à fiscalização a possibilidade de refazer o lançamento conforme arts. 20 e 21 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99; que (8) não trouxe documentos ou provas capazes de demonstrar as supostas infrações. A defendante conclui arguindo cerceamento de defesa e pela nulidade do auto.

Registra que os argumentos levantados pela impugnante não prosperam, pois nas descrições das infrações foi respeitado o que determina o artigo 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Os lançamentos não são imprecisos, errôneos e obscuros. As planilhas são claras e objetivas. Existe o devido enquadramento da infração e multa aplicadas.

Com relação à necessidade de justificar a rotina de estoque, a impugnante está tentando limitar o direito do fisco em verificar a regularidade das operações. Aplicar o roteiro de estoque em empresas de grande porte é um procedimento e consta na OS. 506.307/15 a AUDIF 207.

Consta no auto, os documentos e provas necessárias, a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, folha 63. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Por fim, diz que em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Também diz que não se faz necessário novo lançamento, pois o auto tem todos os requisitos exigidos no art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A prova de que o auto de infração é claro está na própria defesa em que a impugnante entra no mérito. Se ele tem consciência para entrar no mérito, é porque o auto de infração é preciso.

II. MÉTODO DE ESTOQUE

Diz que a descrição da impugnante está equivocada. Na folha 90 ela diz que o produto “ADES ABACAXI Tb 12X1 L” é a linha 9 da planilha, quando na realidade é a linha 1 do anexo. Diz que a saída tem 38.125 unidade, quando o correto é 38.159 unidades. Diz que a quantidade que deveria existir em estoque é de 2.512, quando o correto seria 2.478. Diz que a fiscalização presumiu que as entradas não sujeitas à tributação foram de 187, quando na realidade o anexo 1 demonstra que houve omissão de saída de 187 unidades para o item “ADES ABACAXI Tb 12X1 L”.

Consigna que existe um descompasso temporal, quando descreve uma realidade que não existe ao citar:

“Ocorre que a movimentação do estoque não acompanha a emissão/escrituração das notas fiscais de entradas e saídas; ou seja, uma transferência de mercadoria tendo a impugnante como destinatária pode suscitar a imediata alteração do inventário (estoque), mas a nota fiscal será escriturada vários dias depois; isto é, no momento 1 há a transferência física do bens, a emissão (mas não a escrituração) da nota fiscal, bem como a transferência no registro de estoque, mas apenas no momento 2 é que será escriturada essa nota fiscal, que assim, aparecerá em momento posterior no registro das entradas da impugnante.”.

Salienta a autuante, que esta descrição não corresponde com a realidade, porque o estoque é o inventário físico, retrato do que existe nas dependências no estabelecimento, feito através de contagem física. Diz que é isto que foi declarado pelo responsável da empresa, o Sr. Marcelo José Felix- 12623462828, CPF: 126.234.628-28.

Observa que a defendante também argui problema temporal entre a emissão e escrituração da nota fiscal. Tal arguição não prospera, pois no registro das notas fiscais de entrada, coloca-se a data em que a mercadoria entrou no estabelecimento, portanto não há divergência entre a emissão da nota e a sua escrituração.

Registra que a impugnante cita:

“o estabelecimento autuado recebe mercadoria em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa. A nota fiscal “X” é emitida pelo estabelecimento emissor para o estabelecimento autuado em 29-12-2012. Por se tratar de uma operação de transferência o sistema “SAP” já transfere para o estoque do estabelecimento recebedor (autuado) a mercadoria objeto da nota fiscal “X”, que só será escriturada fisicamente no estabelecimento autuado em 01-01-2013. Ou seja, existe um descasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque”. Esta narrativa está desvirtuada da prática (Grifos acrescidos).

Consigna que a empresa pode até ter um relatório de estoque para efeito gerencial. Porém, o que foi declarado foi o que existe efetivamente em estoque. Se existe mercadoria em poder de terceiros, isto deve ser declarado em campo específico e na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não consta esta observação.

III. LEVANTAMENTO DA IMPUGNANTE

Diz que a impugnante pondera ser errado considerar como base de dados as notas existentes na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Ocorre, todavia, que o levantamento quantitativo de estoque deve levar em consideração as operações tributadas e para isto as operações devem estar escrituradas. Uma operação não escriturada, não pode ser considerada legal.

Destaca que a impugnante cita supostos exemplos de erro do levantamento quantitativo de estoque. Porém faz esta análise baseada em premissas falsas, de que o inventário declarado por ela não é correto. Observem que em nenhum momento a defendant contesta oficialmente os dados da EFD, apenas argui sem provas.

Diz que os exemplos chegam a ser convenientes a primeira vista, mas analisando com mais atenção vemos falhas.

Pegando o exemplo de 3 itens: ADES UVA TB 27x200ML, ADES ABACAXI TB 27x200ML e ADES MORANGO TB 27x200ML.

Diz que, com relação ao item ADES UVA TB 27x200ML em 2012, a impugnante coloca no seu levantamento, folha 96, as notas fiscais: 592.296, emitida em 27/12/2012, com entrada em 03/01/2013 e com 2.280 unidades; 593.785 emitida em 28/12/2012, com entrada em 05/01/2013 e com 1.520 unidades e 595.640, emitida em 29/12/2012, com entrada em 05/01/2013 e com 1.824 unidades.

Estas notas totalizam 5.624, quando no DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2012 - ANEXO 1, folhas 10 a 17, consta omissão de entrada de 4.234. Como estas notas não estão relacionadas nas entradas de 2012, já que estão escrituradas em 2013, teria de abater 5.624 do inventário.

Diz que isto transforma a omissão de entrada em omissão de saída de 1.390 unidades. Teria ainda de corrigir o inventário inicial de 2013, excluindo 5.624 unidade. Salienta que isto transforma a omissão de entrada de 706 unidades em omissão de entrada de 6.330 unidades.

O mesmo caso aduz que ocorreu com o item ADES ABACAXI TB 27x200ML, folha 96. A impugnante coloca no seu levantamento as notas fiscais: 592.296, emitida em 27/12/2012, com entrada em 03/01/2013 e com 1.520 unidades; 595.640, emitida em 29/12/2012, com entrada em 05/01/2013 e com 1.520 unidades; 593.785 emitida em 28/12/2013, com entrada em 05/01/2013 e com 1.520 unidades; 592.773 emitida em 27/12/2012, com entrada em 09/01/2013 e com 456 unidades.

Estas notas totalizam 4.104. Neste sentido, como, segundo a impugnante, a mercadoria já consta no inventário, para corrigir em 2013, tem de excluir 4.104 do inventário inicial, já que no levantamento quantitativo de estoque da fiscalização as notas foram consideradas na data da entrada em 2013. Isto transforma a omissão de saída de 1539 para omissão de entrada de 2.565.

Para ADES MORANGO TB 27x200ML, diz que a impugnante coloca em seu levantamento das folhas 96 a quantidade da notas fiscais: 595.640, emitida em 29/12/2012, com entrada em 05/01/2013 e quantidade de 304; 593.785, emitida em 28/12/2012, com entrada em 05/01/2013, com 608 unidade e; 592.773 emitida em 27/12/2012, com entrada em 09/01/2013 e com 1.520 unidades. Estas notas totalizam 2.432.

Como segundo a impugnante a mercadoria já consta no inventário, diz que, para corrigir em 2013, tem de excluir 2.432 do inventário inicial, já que no levantamento quantitativo de estoque da fiscalização as notas foram consideradas na data da entrada em 2013. Isto transforma a omissão de saída de 959 para omissão de entrada de 1.473.

Após tais destaque, diz que fica evidente a manipulação de dados por parte da defendant.

Conclui dizendo que o levantamento quantitativo de estoque aplicou os procedimentos determinados pela legislação. A impugnante descreve um procedimento que não condiz com a realidade e manipulou os dados do seu levantamento. Ratifica a infração 1.

IV. 4 – APLICAÇÃO DA ALIQUOTA INTERNA

Consigna que a impugnante contesta o fato da fiscalização ter aplicado a alíquota de 17% para todas as omissões e sugere alíquotas diversas de acordo com a proporcionalidade das operações internas e interestaduais.

Diz que tal sugestão é inadmissível, pois a legislação estabelece que em situação em que há operação desacompanhada de documento fiscal, a operação é considerada operação interna.

A defendant também argui que a não aplicação de diversas alíquotas seria motivo de nulidade. Tal arguição, diz que não prospera, pois a aplicação da alíquota de 17% não fere o que estabelece o art. 18 do RPAF.

V. 5 – CRÉDITO PRESUMIDO

Diz que a impugnante reivindica o direito ao crédito presumido de 16,67% do valor do ICMS destacado na nota fiscal (art. 2º do Decreto 7.799/00).

Tal crédito é inadmissível, porque: a) a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, são consideradas operações internas e o crédito presumido estabelecido no art. 2º do Decreto nº 7.799/00 é para operações interestaduais; b) o benefício do art. 2º do Decreto nº 7.799/00 só é admissível para operações com emissão de nota fiscal, o que não é caso.

A defendant também argui que a não aplicação do crédito presumido estabelecido no art. 2º do Decreto nº 7.799/00 seria motivo de nulidade. A arguição não prospera, pois a não aplicação de um crédito indevido não fere o que estabelece o art. 18 do RPAF.

VI. 6 – CFOP 5.927

Aduz que a impugnante contesta o fato da fiscalização usar o CFOP 5.927 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, porque este CFOP não está sujeito ao ICMS.

Tal consideração não prospera, porque o levantamento quantitativo de estoque tem de levar em consideração todas as saídas legais.

VII. 7 – CANCELAMENTO DA MULTA

Diz que a impugnante defende que a multa imposta deve ser cancelada, como todo auto de infração e caso seja mantida a autuação, que a multa de 100% seja reduzida.

Observa que a multa está devidamente aplicada conforme artigo 42, III, da Lei 7.014/96, que destaca. Como a multa está prevista em lei, diz que não há que se falar cancelamento ou redução da multa, portanto deve ser mantida a multa de 100% prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Quanto ao pedido da dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS.

Inexiste portanto comprovação de falta de pagamento de imposto ao erário, no respectivo PAF, motivo pelo qual a multa deve ser mantida.

VIII. 8 – DILIGÊNCIA

Diz que a impugnante solicita diligência para que se confirme que as omissões apontadas decorrem das incongruências procedimentais lançadas. Observa que não se faz necessária a diligência, pois constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

• CONCLUSÃO

Por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantenho a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, tendo o autuado demonstrado total entendimento da acusação, inclusive apresentando razões de mérito.

Não obstante tal constatação, observo que o sujeito passivo suscita nulidade de todo o Auto de Infração, alegando que os lançamentos fiscais são imprecisos, errôneos e obscuros, que as descrições das acusações e os textos legais sequer erigem normas claramente passíveis de infringência, e que estão amparados em planilhas e demonstrativos confusos e que por isso argüi o cerceamento do direito de defesa.

Neste contexto, razão não pode ser dada ao sujeito passivo, pois, como bem destacado pela autuante em sede informação fiscal, na constituição dos lançamentos fiscais foi respeitado o que determina o RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, mais especificamente os artigos 15, 19 26 e 28, bem como se conforma nos artigos 12 e 16 do mesmo regulamento. Compulsando detidamente as documentações, observo que as infrações estão claramente descritas, foram corretamente tipificadas e têm suporte em demonstrativos claros, precisos e didaticamente apresentados, que não geraram dúvidas quanto às infrações cometidas, em que o contribuinte exerceu o direito de ampla defesa e contraditório, demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no auto de infração.

Em sendo assim, não constatando vício no lançamento tributário de ofício, passo a analisar o mérito da autuação.

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário no valor total de R\$292.222,59, relativo a falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias no exercício de 2011, através levantamento quantitativo de estoque, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9 para o ano de 2012; e ANEXOS 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17 e 18 para o ano de 2013, que fazem parte dos autos às fls. 10/62, constantes do CD/Mídia de fl. 63 e cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 64), com enquadramento no art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96, c/c os art. 13, inc. II da Portaria 445/98, mais multa de 100% tipificada no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.

Neste sentido, assim dispõe o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96:

“Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Valendo-se de procedimento especial de levantamento de estoque por espécie de mercadoria regrado pela Portaria nº 445/98 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, a autuante, no desenvolvimento do trabalho de auditoria fiscal, decorrente da OS 506307/15, relativa ao período de 01/01/2012 a 31/12/2013, constatou a existência tanto de omissão de entrada como de saídas de mercadorias, imputando ao sujeito passivo o descumprimento da legislação do ICMS, enquadrando no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, consubstanciado no art. 13, inc. II, da Portaria 445/98, a seguir destacado:

PORTARIA N° 445/98

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

(...)

“II – o valor da omissão de entradas é maior que o da omissão de saídas, caso em que:

- a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);
- b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);
- c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");
- d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;
- e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.”

Evidente, portanto, que a legislação do Estado da Bahia é clara quanto à exigência do imposto, quando constatado, em procedimento de levantamento de estoque, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso dos autos, o das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas.

Neste contexto, adentrando na lide propriamente dita, vê-se da defesa arguições materiais de improcedência da autuação, sobre duas vertentes: o método aplicado e a base de dados da Fiscalização para consecução da autuação.

Sobre o método aplicado, registra que a Fiscalização de maneira estanque, isto é, dentro de cada ano e sem considerar os períodos imediatamente anterior e posterior realizou o procedimento de levantamento de estoque da seguinte maneira: primeiramente diz que tomou a quantidade existente, no registro de estoque da Impugnante, dos produtos por ela comercializados, no começo de cada ano (“T-0”); assim, por exemplo, partiu de uma quantidade “x-estoque1” do produto “A”; feito isso, consigna que a Fiscalização deduziu as saídas (“y”) e somou as entradas (“z”) conforme as quantidades das notas fiscais de saída e de entrada registradas ao longo do ano, chegando a uma quantidade “x2”; após, comparou “x2”, obtido segundo esse método, com “x-estoque2”, que é a quantidade do produto “a” efetivamente constante do registro de estoque

da Impugnada ao final do período (“T-1”). Traduzindo esse entendimento, tem-se a seguinte fórmula relativa à omissão de entrada ou de saída: [(“X_estoque1” – “Y” + “Z”) – “X_estoque2”].

Sobre tal fórmula diz o defensor, o que há de fundamental em relação ao método traduzido na fórmula acima, são os termos entre parênteses (“X_estoque1” – “Y” + “Z”). Produto por produto, o valor obtido com essa parte da fórmula entre parênteses reflete o estoque final segundo o Fisco, isto é, o resultado do estoque inicial (tomado como dado correto) menos as entradas, mais as saídas obtidas a partir das notas fiscais escrituradas.

De fato, compulsando os autos de forma mais detida, como está posto nas planilhas de cálculos que fundamentam a autuação, depois de obtido esse estoque final segundo o Fisco, apurou-se a suposta omissão calculando-se a diferença entre esse estoque final e o estoque final constante do registro de estoque da defensora.

Identificada a diferença, multiplicado pelo valor médio do produto (VMP), encontrou-se a base de cálculo, conforme a seguinte fórmula: {VMP x [(“X_estoque1” – “Y” + “Z”) – “X_estoque2”]}. Encontrada a base de cálculo e aplicando a alíquota interna, têm-se o valor do imposto devido pela omissão identificada, seja por entrada ou por saída de mercadorias, conforme a seguinte fórmula final:

$$\text{ICMS Devido} = \text{Alíquota} \times \{ \text{VMP} \times [(“X_estoque1” – “Y” + “Z”) – “X_estoque2”] \}$$

Sobre tal fórmula trazida aos autos pela defensora não é arguida, nem pelo próprio sujeito passivo, nem tampouco pelo autuante, muito menos por este Relator. De fato, esta fórmula é o que fundamenta a autuação. O que se tem de arguição do sujeito passivo são os valores tomados pela Fiscalização em relação aos estoques iniciais e finais identificados na fórmula pelas partículas “X_estoque1” e “X_estoque2”, bem assim possíveis erros nos seus cálculos, que a seguir passo a manifestar.

Sobre o erro nos cálculos apontados pela defensora em relação ao uso da fórmula, o sujeito passivo traz aos autos para ilustrar, o produto “ADES ABACAXI TB 12x1L”. Após traçar alguns destaque na defesa, diz que deveria ser o estoque final de 2.512 unidades, com a aplicação da fórmula: **“Estoque Final= Estoque Inicial + Entradas – Saídas”**, ou seja, Estoque Final de 2.512 unidades (1.512 + 39.125 – 38.125), não de 2.291 unidades como identificado na planilha pela Fiscalização.

Diz que, segundo a Fiscalização o registro de estoque (final) da Impugnante contabilizou 2.291 (fl. 45) unidades desse produto (coluna “EF/D”) ao final do período, havendo, portanto, uma diferença de 187 unidades “faltantes”, e por isso presumidamente seriam entradas não sujeitas à tributação.

Nessa análise apontada pela defensora indica que teria erro no levantamento da agente Fiscal, vez que, pela análise comparativa do estoque final identificado pela fórmula de 2.512 unidades, com o valor do estoque extraído do livro de inventário da impugnante de 2.291 unidades, identificar-se-ia uma omissão de 221 unidades “sobrando” (2.512 – 2.291) e não de 187 unidades “faltantes”.

Pois bem! Em relação a tal arguição de erro, a autuante, na informação fiscal, destaca que a descrição da impugnante está equivocada. Registra que o defensor, na defesa (fl. 90), diz que o produto “ADES ABACAXI Tb 12X1 L” é a linha 9 da planilha, quando na realidade é a linha 1 do anexo. Diz, também, na defesa, que a saída tem 38.125 unidades, quando o correto é 38.159 unidades. Aduz que a defesa alega que a quantidade que deveria existir em estoque é de 2.512, quando o correto seria 2.478, com a aplicação da fórmula: **“Estoque Final= Estoque Inicial + Entradas – Saídas”**, ou seja, 1.512 + 39.125 – 38.159=2.478.

Neste contexto, assinala que a fiscalização identificou a omissão de saída de 187 unidades, com a comparação do **“Estoque Final”** apurado de 2.478 unidades, em relação ao **“Estoque Final”** de 2.291 unidades extraído do livro Inventário Permanente da defensora em 2012 – Anexo 5 (fl. 45), como assim está posto na autuação.

Em sendo assim, não prospera a arguição de erro da defesa, relativo ao método de apuração do estoque final da defendant, na apuração das omissões através do procedimento de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria regrado pela Portaria nº 445/98 na forma do art. 13, inc. II, da Portaria 445/98, anteriormente destacado. Afasto, portanto, esta arguição de erro da defesa em relação ao levantamento da ação fiscal em análise.

Relativamente a arguição de erro da base de dados utilizada pela Fiscalização para consecução da autuação, vê-se que o levantamento foi todo desenvolvido com base nas informações de notas fiscais constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD) fornecidas pela própria defendant. Afasto também, está arguição de defesa, vez que dentre outras informações postas na escrituração, o inventário foi declarado pelo próprio defendant, não justificando a afirmação de que inventário declarado não é o correto, sem tampouco trazer aos autos qualquer elemento probante.

Também não se pode dar razão ao defendant quanto à arguição de disparidades do levantamento fiscal em relação aos montantes das saídas que foram transferidos do “demonstrativo das saídas – anexo 4”, e os das entradas, decorrentes do “demonstrativo de nota fiscal de entrada – anexo 3” – ou seja, as quantidades em que se baseou o Fisco, para dizer que a quantidade final de estoque registrada pela defendant seria irreal. Na realidade esses dados foram extraídos dos livros fiscais de entrada e de saída das notas fiscais constantes da base de dados da EFD transmitida para a Sefaz, isto é, não de outra base de dados dotada de outro procedimento, como assim argui.

Relativamente ao aspecto temporal de movimentação do estoque/inventário da defendant em relação a algumas operações de transferência de mercadoria da sua matriz em São Paulo para a filial aqui na Bahia, empresa autuada, assim discorre: registra que a movimentação do seu estoque não acompanha a emissão/escrituração das notas fiscais de entradas e saídas; ou seja, uma transferência de mercadoria tendo a Impugnante como destinatária pode suscitar a imediata alteração do inventário (estoque), mas a nota fiscal será escriturada vários dias depois; isto é, no momento 1 há a transferência física dos bens, a *emissão* (mas não a escrituração) da nota fiscal, bem como a transferência no registro de estoque, mas apenas no momento 2 é que será escriturada essa nota fiscal, que, assim, aparecerá em momento posterior no registro das entradas da Impugnante.

Diz também, que os levantamentos fiscais foram efetuados de maneira estanque por ano, “*por exercício*” sem considerar tais especificidades de seu procedimento fiscal. Assinala que isso fica claro a partir dos demonstrativos fiscais: “*para o ano de 2012, não foram considerados quaisquer documentos ou registros do final de 2011 ou do começo de 2013, e para 2013, não foram considerados quaisquer dados do fim de 2012 ou do começo 2014*”.

Da correlação desse problema, diz implicar na indevida desconsideração de entradas e saídas ocorridas no final do ano anterior e no começo do ano posterior ao do período autuado, que explica: “o estabelecimento autuado recebe mercadoria em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.” A nota fiscal “X” é emitida pelo estabelecimento emissor para o estabelecimento autuado em 29/12/2012, por exemplo. Por se tratar de uma operação de transferência o sistema “SAP” já transfere para o estoque do estabelecimento recebedor (autuado) a mercadoria objeto da nota fiscal “X”, que só será escriturada fisicamente no estabelecimento autuado em 01/01/2013. Ou seja, existe um desfasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque.

Neste contexto, diz que tal exemplo é para demonstrar que é absolutamente impossível a igualdade aritmética entre estoque inicial, mais entradas menos saídas de notas fiscais registradas, de um lado, e estoque final, de outro, se for considerado qualquer período isoladamente, seja um ano, seja um mês, seja um dia, no caso de uma empresa de grande porte.

Assegura que, seguindo esse procedimento em qualquer período estanque e sobre a escrita fiscal de qualquer empresa ativa, mesmo que de médio porte, será sempre inevitável a apuração de diferenças: ela ocorrerá em 100% das vezes, já por imposição lógica, já por demonstração empírica (A.I. em tela).

A autuante, em sede de Informação Fiscal, consigna que esse descompasso temporal aventureado pelo sujeito passivo não procede, quando descreve uma realidade que não existe. Salienta a autuante, que a descrição de movimentação do estoque não corresponde com a realidade, porque o estoque é o inventário físico, retrato do que existe nas dependências no estabelecimento, feito através de contagem física e transportado para o livro de inventário ao final do período, como assim está posto na técnica contábil-tributária, o que acompanho na sua integralidade.

Observa ainda, a agente Fiscal, que a defendant também argui problema temporal entre a emissão e escrituração da nota no livro fiscal próprio. Tal arguição, diz não prosperar, o que também acompanho no entendimento, pois no registro das notas fiscais de entrada, coloca-se a data em que a mercadoria entrou no estabelecimento, portanto não há divergência entre a emissão da nota e a sua escrituração.

Registra a autuante que a impugnante cita:

“o estabelecimento autuado recebe mercadoria em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa. A nota fiscal “X” é emitida pelo estabelecimento emissor para o estabelecimento autuado em 29-12-2012. Por se tratar de uma operação de transferência o sistema “SAP” já transfere para o estoque do estabelecimento recebedor (autuado) a mercadoria objeto da nota fiscal “X”, que só será escriturada fisicamente no estabelecimento autuado em 01-01-2013. Ou seja, existe um descasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque”. Esta narrativa está desvirtuada da prática (Grifos acrescidos).

Neste sentido, consigna que a empresa pode até ter um relatório de estoque para efeito gerencial. Porém, o que foi declarado foi o que existe efetivamente em estoque. Se existe mercadoria em poder de terceiros, isto deve ser declarado em campo específico e na Escrituração Fiscal Digital – EFD, em que não consta esta observação, que tomou para desenvolver seus papéis de trabalho que deram sustentação aos termos da autuação objeto em análise.

Diz, também, que o sujeito passivo pondera ser errado considerar como base de dados as notas existentes na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Ocorre, todavia, que o levantamento quantitativo de estoque deve levar em consideração as operações tributadas e para isto as operações devem estar escrituradas. Uma operação não escriturada, não pode ser considerada legal. Neste contexto, vejo também restar razão a autuante, vez que não se vê, nos autos, qualquer arguição de erro nos dados das EFDs transmitidas à Secretaria da Fazenda da Bahia, que são as operações efetivamente escrituradas decorrentes de suas atividades mercantis no dia a dia.

Compulsando mais detidamente os argumentos defensivos do sujeito passivo, observo que traz aos autos exemplos dos fatos que alega serem os motivadores das diferenças apontadas na autuação, tipo: a empresa defendant alega que recebe o produto em tal “data” decorrente de transferência de sua matriz de fora do Estado da Bahia, porém informa que já teria sido sensibilizada no seu estoque na data de emissão da nota fiscal, em dezembro de 2011, por exemplo, dado o “modus operandi” do seu sistema SAP; e a mercadoria entrou no seu estabelecimento em janeiro de 2012, para o exemplo dado, com o seu consequente lançamento no livro Registro de Entrada.

Neste contexto, em sendo verdadeiro tal premissa, de fato, no levantamento quantitativo estaria o procedimento fiscal considerando tal movimentação em duplicidade. Entretanto não se vê nos autos qualquer elemento probante relacionado ao efetivo registro desses dois lançamentos, exceto quanto à descrição do fato na defesa.

A legislação é clara em relação ao momento em que se deve considerar essa movimentação nos livros fiscais próprios da defendant, ou seja, considera, para efeito de todos os levantamentos fiscais decorrentes dessa entrada, na data de quando efetivamente entrou a mercadoria no seu estabelecimento. Como bem destacado pela autuante, situação como essa descrita pela defendant, dado o “modus operandi” do seu sistema gerencial, no caso em análise, o sistema SAP, dentre outra possível solução, para absorver tal movimentação no livro de Inventário, sem tampouco ocorrer o aspecto da duplicidade arguido pelo defendant, se existe mercadoria em poder de terceiros, deve ser declarado em campo específico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, o que não o fez.

Em sendo assim, não prospera, também, a arguição de erro da defesa, relativo ao método de apuração do estoque final da defendant, objeto em análise, de considerar em duplicidade movimentação de mercadoria decorrente do “*modus operandi*” do seu sistema gerencial, no caso em análise, o sistema SAP, na apuração das omissões através do procedimento de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria regrado pela Portaria nº 445/98 na forma do art. 13, inc. II da Portaria 445/98, como posto na autuação.

Por sua vez, sobre o fato da fiscalização ter aplicado a alíquota 17% para todas as omissões, vejo ser assertivo tal procedimento. A autuação diz respeito a cobrança de imposto por ter deixado o sujeito passivo de contabilizar as entradas, em que efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas sem documentação fiscal, pois a legislação estabelece que em situação em que há operação desacompanhada de documento fiscal, a operação é considerada operação interna. À época dos fatos geradores a alíquota vigente era de 17%.

Diz a autuante que a defendant reivindica o direito ao crédito presumido de 16,67% do valor do ICMS destacado na nota fiscal (art. 2º do Decreto 7.799/00). Tal crédito diz não ser admissível, o que também acompanho, porque a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, são consideradas operações internas; e o crédito presumido estabelecido no art. 2º do citado Decreto é para operações interestaduais; além do mais, o benefício do art. 2º do Decreto nº 7.799/00 só é admissível para operações com emissão de nota fiscal, o que não é caso.

Sobre a impugnante contestar o fato de a fiscalização usar o “*CFOP 5.927 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*” - por este CFOP não está sujeito ao ICMS, não deveria ter sido considerado no levantamento; alinho-me ao entendimento da autuante de que tal arguição não prospera, porque o levantamento quantitativo de estoque tem de levar em consideração todas as saídas legais.

Por fim, sobre o pedido da defendant de redução da multa imposta de 100%, caso seja mantida a autuação, observo que a sua aplicação, neste processo, é a prevista em dispositivo legal, no caso específico da infração, objeto em análise, art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96, não havendo previsão legal para sua redução, que não o estabelecido nos artigos 45 e 45-B, do mesmo diploma legal, como destacado na inicial à fl. 2 dos autos.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0015/15-3** lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$292.222,59**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA